



Окремі аспекти проведення судових економічних експертиз у кримінальних провадженнях щодо ухилення від сплати податків унаслідок здійснення фінансово-господарських операцій з ознаками «нереальності»

Яна Жуковська

судовий експерт, Центр судових і спеціальних експертиз
Українського науково-дослідного інституту спеціальної техніки та судових експертиз
Служби безпеки України, м. Київ, Україна,
ORCID: <https://orcid.org/0009-0008-0872-3701>, e-mail: yano4ka_86@ukr.net

Розглянуто особливості проведення судових економічних експертиз у кримінальних провадженнях, пов'язаних з ухиленням від сплати податків шляхом здійснення господарських операцій з ознаками «нереальності». Акцент зроблено на межах кваліфікації судового експерта-економіста, зокрема дослідженні документального підтвердження операцій та їх відображення в бухгалтерському й податковому обліках. Підкреслено, що питання правового характеру, зокрема оцінка «нереальності» чи економічної доцільності операцій, не належать до предмета експертного дослідження. Визначено практичне значення правильної постановки перед експертом запитань для забезпечення об'єктивності висновків у кримінальних провадженнях.

Ключові слова: *судова економічна експертиза; «нереальні» операції; ухилення від сплати податків; податковий облік; первинні документи.*

Specific Aspects of Conducting Forensic Economic Examinations in Criminal Proceedings on Tax Evasion through «Fictitious» Business Transactions

Yana Zhukovska

The paper examines the specific features of conducting forensic economic examinations in criminal proceedings related to tax evasion through business transactions with signs of «fictitiousness». Particular attention is paid to the scope of qualification of a forensic economist, namely the examination of documentary evidence of transactions and their reflection in accounting and tax records. It is emphasized that legal issues, including the assessment of «fictitiousness» or economic feasibility of transactions, do not fall within the subject of forensic expertise. The practical significance of properly formulating questions addressed to the expert is determined as a prerequisite for ensuring the objectivity of conclusions in criminal proceedings.

Keywords: *forensic economic examination; «fictitious» transactions; tax evasion; tax accounting; primary documents.*

Податкові надходження завжди були головним джерелом доходів Державного бюджету України і складали в середньому 80 % його дохідної частини. Однак у 2024 році та I півріччі 2025 року податкові надходження скоротились майже наполовину та склали 58 % [1].

Однак у 2024 році та I півріччі 2025 року податкові надходження скоротились майже наполовину та склали 58 % [1].



Ухилення від сплати податків є одним із найбільш серйозних викликів для держави, оскільки невиконання податкових зобов'язань та інших обов'язкових платежів призводить до значних утрат бюджетних надходжень на державному й місцевому рівнях. Це своєю чергою обумовлює дефіцит фінансування суспільно важливих сфер, зокрема охорони здоров'я, пенсійного забезпечення та оплати праці. Тож особливого значення набуває аналіз питань доведення вини особи у вчиненні умисного ухилення від сплати податків з метою дотримання принципу невідворотності покарання.

Розслідування кримінальних правопорушень, пов'язаних з ухиленням від сплати податків, потребує знання не лише податкового законодавства, а й наявності спеціальних знань щодо фінансів, бухгалтерського та податкового обліку, складання фінансової звітності тощо. Саме тому для ефективного проведення таких розслідувань важливим є залучення осіб, які набули відповідних спеціальних знань,— судових експертів-економістів.

Останнім часом збільшились надходження до експертних установ матеріалів, пов'язаних із документальним оформленням суб'єктами господарювання операцій з реалізації та придбання товарів, які визнаються органами Державної податкової служби України «нереальними» (такими, що фактично не відбулися).

Переважно контролювальні органи здійснюють порівняння інформації, яка міститься в базах даних

Державної податкової служби України (податкова звітність, дані Єдиного реєстру податкових накладних) щодо номенклатури реалізованих та придбаних товарів за «ланцюгом» постачання, та в разі невідповідності такої номенклатури визнають операції з придбання (реалізації) товарів «нереальними» (такими, що фактично не відбулися). За результатами перевірок контролювальні органи встановлюють порушення податкового законодавства в частині заниження податку на прибуток підприємств і податку на додану вартість.

Результати таких перевірок є підставою для порушення кримінальних проваджень за фактом ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) або звернення суб'єктами господарювання до адміністративних судів з метою оскарження винесених податкових повідомлень-рішень. Своєю чергою органи досудового розслідування та суди призначають судові економічні експертизи з питань документального підтвердження висновків актів Державної податкової служби України щодо встановлених порушень податкового законодавства.

Господарські операції є предметом бухгалтерського обліку та впливають на формування бази оподаткування, але судовий експерт досліджує не господарські операції за їх суттю, законністю та реальністю, а їх відображення у бухгалтерському та податковому обліках підприємства (організації, установи).

Суть судової економічної експертизи полягає в дослідженні фінансово-господарської діяльності суб'єкта



господарювання, що в межах законодавства здійснюється особою, яка набула спеціальних знань у галузі економіки, з метою надання висновку щодо питань, поставлених органами досудового розслідування або стороною захисту чи судом.

Предмет судової економічної експертизи відображає безпосередньо експертне завдання, що визначається формулюванням та редакцією запитань, поставлених ініціатором проведення судової економічної експертизи. Тобто предметом по суті є фактичні відомості, які можна одержати за допомогою проведення дослідження за тими чи тими питаннями.

Зважаючи на поставлені запитання, судовий експерт досліджує лише ті господарські операції, які цікавлять ініціатора проведення судової економічної експертизи.

Судові економічні експертизи спрямовані на дослідження та встановлення наявності документальних підстав для відображення господарських операцій у реєстрах бухгалтерського обліку та у звітності. Тому вирішення питань щодо «нереальності» господарської операції, економічної недоцільності, установлення осіб, винних у скоєнні податкового правопорушення, не є предметом судової економічної експертизи та не належить до спеціальних знань судового експерта-економіста.

Згідно з п. 5 ч. 3 ст. 14 Закону України «Про судову експертизу» дисциплінарним проступком судового експерта є вирішення питань, що виходять за межі кваліфікації судового експерта за відповідною експертною спеці-

альністю, зокрема питань права [2], а Інструкцією з організації проведення судових експертиз та експертних досліджень в Експертній службі Служби безпеки України передбачено, що судовому експерту Експертної служби, залученому як експерт, забороняється вирішувати питання, що виходять за межі кваліфікації судового експерта за відповідною експертною спеціальністю, зокрема питання права [3].

Отже, призначаючи судові економічні експертизи (експертні дослідження), необхідно звернути особливу увагу на редакцію (формулювання) питань, які ставляться перед судовим експертом.

Оцінювання доказів нереальності господарських операцій з купівлі-продажу товарів, відображених в обліку суб'єкта господарювання, відповідно до процесуального законодавства України є компетенцією органів досудового розслідування та суду. Слідчі, прокурори та судді (суддя) можуть сформулювати судовому експерту питання з урахуванням даних, які встановлені слідством, але ці дані мають бути чітко визначені. До того ж дослідження операцій щодо купівлі-продажу товарів мають ґрунтуватися на документах, якими оформлено такі операції, і тільки після цього судовим експертом-економістом ураховуються встановлені слідством чи судом умови, визначені в експертному завданні (питанні, поставленому експерту), та надається висновок про їх вплив на результати господарської діяльності суб'єкта господарювання.

Тобто визнання первинних документів недійсними (без попередньо



винесеного судом рішення) виходить за межі спеціальних знань судового експерта-економіста, оскільки за своєю суттю має правовий характер.

Для того щоб не вийти за межі своїх спеціальних знань, судовий експерт-економіст досліджує первинні документи щодо реалізації й отримання товару (видаткові, прибуткові та товарно-транспортні накладні; акти прийому-передачі товарів, податкові накладні тощо), касові й банківські документи на перерахування грошових коштів, перевіряє наявність усіх обов'язкових реквізитів, зокрема наявність підписів і печаток, та порівнює відомості, зазначені в первинних документах, з даними бухгалтерського та податкового обліку (оборотно-сальдових відомостей, податкових накладних, податкових декларацій). Таке дослідження дає судовому ек-

перту змогу з'ясувати відповідність первинних документів визначеному розміру податкового кредиту та податкових зобов'язань з ПДВ, а також доходів і витрат суб'єктів господарювання.

Перелік джерел посилання

1. Державний веб-портал бюджету для громадян. URL: <https://openbudget.gov.ua> (дата звернення: 11.09.2025).
2. Про судову експертизу : Закон України від 25.02.1994 р. № 4038-XII (зі змін. та допов.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4038-12#Text> (дата звернення: 11.09.2025).
3. Інструкція з організації проведення судових експертиз та експертних досліджень в Експертній службі Служби безпеки України : затв. наказ. Центр. упр. СБУ від 30.05.2025 р. № 209 (зі змін. та допов.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0913-25#Text> (дата звернення: 11.09.2025).